

Armonización y coordinación fiscal en la Unión Europea. Situación actual y posibles líneas de reforma

Capítulo XVIII

La competencia fiscal lesiva en la Unión Europea: Código de Conducta y ayudas de Estado

Luz Ruibal Pereira y Fernando Serrano Antón¹

1. Introducción

Los avances en el proceso de construcción de la Unión Europea han constatado que las políticas fiscales de los Estados miembros están siendo utilizadas como único mecanismo que éstos conservan para realizar sus políticas económicas nacionales, una vez conseguida la unificación monetaria con la entrada en funcionamiento del euro como única moneda de pago y asumidos compromisos en cuanto al nivel de endeudamiento.

Pues bien, en el marco de economía globalizada, la competencia fiscal entre los distintos Estados adquiere una importancia cada vez mayor. El estímulo de las economías nacionales a través de medidas fiscales que reduzcan la carga impositiva frente a otros Estados, o que se dirijan a la atracción de inversiones extranjeras conforman esta práctica que no resulta intrínsecamente dañina. Serán los objetivos buscados con estas medidas los que determinen el carácter lesivo o pernicioso de las conductas nacionales.

En el marco de la Unión Europea, la realidad ha venido a constatar que los Estados han utilizado sus políticas tributarias para realizar una dura competencia fiscal, pero de carácter lesivo o desleal, lo cual conduce a una degradación con importantes efectos negativos sobre los ingresos tributarios de otros Estados miembros, sobre la distribución de recursos

¹ Luz Ruibal Pereira, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Santiago de Compostela. Fernando Serrano Antón, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid.

dentro de la Unión Europea, la competitividad y el empleo. La aparición de estas "atrayentes" medidas fiscales se ha convertido, para el inversor, en una alternativa o en un paso intermedio a los tradicionales paraísos fiscales, cada vez más perseguidos a nivel internacional.

Ante esta situación, la búsqueda y eliminación de aquellas medidas que pretendan distorsionar el mercado común a través de una competencia fiscal desleal ha merecido la atención de las instituciones comunitarias, adquiriendo un desarrollo creciente con los años, en especial, en lo referente a la tributación empresarial, por ser el sector que resultaba especialmente beneficiado.

Este proceso de reacción se inició, en el ámbito comunitario, con la aparición del llamado Código de Conducta en el año 1997 y, hasta el momento actual han sido continuos los avances en este campo que pretenden evitar los efectos negativos de este *modus operandi* y que, en último extremo, conducen a una erosión de las bases imponibles de los Estados.

Con el fin de lograr estos objetivos, se aprobaba la creación de un grupo de trabajo denominado Grupo del Código de Conducta que procedería a la evaluación de las medidas fiscales de los distintos Estados miembros que pudiesen provocar una competencia desleal. Asimismo, los Estados se comprometían a enviar un listado de las medidas fiscales que pudiesen caer dentro del ámbito de aplicación del Código.

Fruto del trabajo realizado por el Grupo fue la publicación del *Informe Primarolo*, el 28 de febrero del 2000, en el que se recoge la evaluación positiva o negativa de las distintas medidas analizadas. Como posteriormente desarrollaremos, entre las normas sometidas a control se encuentran varias medidas fiscales españolas, destacando especialmente las llamadas vacaciones fiscales de la normativa foral vasca y navarra, los Centros de Coordinación vascos y navarros, los beneficios fiscales a las Sociedades dedicadas a la investigación y explotación de hidrocarburos, el régimen fiscal de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros y la Zona Especial Canaria.

2. Vías para determinar la competencia fiscal lesiva

En el ámbito comunitario, y en el marco de la imposición directa, dos son los instrumentos de los que se dispone para hacer frente a esta práctica "indeseable" de la competencia desleal entre Estados: el Código de Conducta y la regulación sobre ayudas de Estado.

Obviamente, no podemos olvidar la labor que al respecto corresponde desarrollar a la armonización; pero en el campo de la fiscalidad directa se ve limitada, en cuanto a los resultados conseguidos, por la exigencia de la regla de unanimidad en la adopción de decisiones en materia impositiva, por lo que se ha empezado a hablar de nuevos métodos de aproximación de las legislaciones tributarias de los Estados a través de la coordinación fiscal u otras técnicas de *Soft Law*.

Especialmente importante ha resultado también la llamada armonización de segundo grado, es decir, la realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, fundamentalmente cuando las medidas fiscales entran en colisión con las libertades comunitarias básicas y el principio de no discriminación (Sentencias *Schumacher*, *Avoir fiscal*, *Asscher*, *Wielockx*, *Commerzbank*, *Biehl*).

De todas formas, y a pesar de los esfuerzos realizados, la labor armonizadora se encuentra, en nuestra opinión, paralizada ante la ausencia de un acuerdo político entre todos los Estados miembros para alcanzar objetivos comunes, barrera a la que se une el cada vez mayor número de Estados que forman parte de la Unión y los diferentes intereses políticos y prioridades de cada uno de esos Estados en el área de tributación.

A ello hay que sumar el alto grado de política de coordinación y armonización que requiere la consecución de una verdadera unificación europea, tanto desde el punto de vista económico como político, lo cual lleva aparejado un proceso de concienciación por parte de los Estados, que deben reducir inevitablemente su autonomía nacional y con ello la libertad de acción en sus políticas impositivas.

La principal consecuencia de todo ello es la reducción de los avances en materia fiscal a aquellas áreas en que la Comisión o el Tribunal pueden actuar sin estar sujetos a las decisiones del Consejo de Ministros.

2.1. El Código de Conducta

El Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de la Unión Europea, con el Comisario Monti al frente, adoptó el 1 de diciembre de 1997 como objetivo principal buscar soluciones a la llamada *competencia fiscal perniciosa* que se estaba produciendo entre los distintos Estados miembros y que impedía la consecución de una política común en la Unión Europea. La lucha contra este tipo de competencia debía, así, incardinarse dentro de los objetivos que la Unión debía afrontar en el futuro y que se concretaban en la reducción de las distorsiones existentes en el mercado único, el impedimento de disminuciones cuantiosas de los ingresos fiscales de cada Estado y, finalmente, la orientación de las políticas fiscales hacia la reducción del nivel de desempleo y la promoción del crecimiento.

La consecución de estos objetivos suponía la necesidad de un nivel de armonización fiscal entre los Estados que respetase, en todo caso, el principio de proporcionalidad, de tal forma que esta deseada función armonizadora no llegase a provocar reducciones recaudatorias en el presupuesto comunitario.

Partiendo de estas consideraciones generales, el debate del Consejo y de los representantes de los Estados miembros se centró en tres puntos claves: 1º) Fiscalidad de las empresas. 2º) Fiscalidad del ahorro. 3º) Pagos transfronterizos de intereses y cánones entre empresas.

Con relación a estos temas, se adoptaron una serie de acuerdos que se tradujeron en la aprobación de una propuesta de Directiva sobre la fiscalidad del ahorro con la finalidad de garantizar una tributación efectiva mínima sobre estas rentas en el ámbito de la Comunidad, de una propuesta de Directiva relativa a la eliminación de la retención de impuestos sobre los pagos de intereses y de cánones entre empresas y en el compromiso de la próxima presentación de las dos propuestas de Directiva sobre los temas anteriormente citados. Además, se realizaba una petición a la Comisión

para que presentase anualmente un informe sobre la situación de los trabajos relativos a dichos temas. Por otro lado, se sugiere a la Comisión que elabore una serie de normas en las que se contengan las condiciones para la concesión de ayudas de Estado de carácter fiscal. Finalmente, se realiza una petición a la Comisión para que continúe su trabajo sobre la fiscalidad con la participación del Grupo del Código de Conducta, que será creado oficialmente en el Consejo ECOFIN de 9 de marzo de 1998.

Dentro de todo este paquete de medidas fiscales ha adquirido especial importancia el primero de los puntos enumerados, es decir, la fiscalidad de las empresas. Sobre la base de un Proyecto de Código de Conducta elaborado por la Comisión en anteriores reuniones de los Ministros de Economía y Hacienda (Verona y Mondorf-les Bains), el Consejo de la Unión Europea y los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros reunidos en el seno del Consejo aprobaron la Resolución de 1 de diciembre de 1997, relativa a un Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas. Asimismo las propuestas de directivas fueron aprobadas, la del Ahorro 2003/48/CE, de 3 de junio, y la de régimen fiscal común de intereses y cánones entre sociedades vinculadas, 2003/49/CE, también de 3 de junio.

El Código de Conducta no es una norma jurídica sino una Resolución conjunta, es decir, una resolución que adopta el Consejo junto con los representantes de los Gobiernos de los Estados miembros, en la medida en que afectan a materias de competencia comunitaria no exclusiva sino concurrente con la de los Estados. La finalidad que se le concede a estas resoluciones es la de fijar las líneas de actuación comunitarias y de los Estados, a seguir en un sector determinado. La propia Resolución de 1 de diciembre de 1997 hace referencia a la ausencia de valor jurídico de su contenido al señalar que se trata de un compromiso político que en absoluto impide la aplicación a los Estados miembros y a la Comunidad de las disposiciones del Tratado, de tal forma que ni influye en las respectivas competencias ni afecta a los derechos y obligaciones de los Estados.

A pesar de que el Código de Conducta carecía de valor jurídico, ha desplegado importantes efectos sobre las políticas fiscales de los Estados

miembros, que se muestran cautelosos, al menos en principio, a la hora de adoptar medidas que reúnan alguno de los indicadores del carácter lesivo de las mismas. En este documento se advertía que las medidas fiscales que influyan o puedan influir de manera significativa en la radicación de la actividad empresarial dentro de la Comunidad, pueden provocar una competencia fiscal perniciosa o desleal.

En efecto, como se establece en el propio documento, los Estados deben abstenerse de adoptar medidas fiscales que, de acuerdo con los criterios que se establecen en el Código, puedan resultar perniciosas (*Stand-Still Clause*), así como proceder al desmantelamiento de todas aquéllas ya existentes y destinadas a la atracción a un Estado miembro de inversiones procedentes de sujetos residentes en otros Estados, mediante la oferta de condiciones fiscales especiales (*Roll Back Clause*). En cuanto a la duración temporal, la primera de las cláusulas tiene una vigencia indefinida, lo cual significa que el Grupo de Política Fiscal deberá realizar un control continuo de las nuevas medidas que se pretendan adoptar. Por lo que se refiere a la cláusula *Roll-Back*, en las conclusiones del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997, se establece que, a partir del 1 de enero de 1998, el desmantelamiento tendrá que llevarse a cabo en el plazo de cinco años, de tal forma que el período transitorio finalizaría el 31 de diciembre de 2002, aunque cabe su ampliación a un plazo más largo cuando concurren circunstancias que así lo aconsejen y que deberán ser evaluadas por el Consejo. Al mismo tiempo, se comprometen a informarse recíprocamente de las medidas y prácticas en vigor o que se propongan adoptar y que puedan provocar una competencia fiscal desleal.

Como ya hemos señalado, en la Resolución de 1 de diciembre de 1997 se recogieron una serie de criterios que fueron considerados como indicadores del carácter potencialmente pernicioso de una medida fiscal, y que, de concurrir alguno de ellos, podrían llevar a su evaluación positiva por la Comisión. De esta forma, los criterios recogidos en el Código de Conducta, que se reiteran en el *Informe Primarolo*, y definen a las medidas fiscales que pueden resultar perniciosas, se concretan en la existencia de medidas que impliquen un nivel de tributación notablemente inferior, incluyendo el

tipo cero. Este gravamen inferior podrá ser el resultado tanto de la aplicación de un tipo impositivo reducido, como de alteraciones en la base imponible o cualquier otra previsión (posibilidades de amortización, tratamiento fiscal otorgado a las reservas o provisiones) que provoque esa menor tributación. Además, se consideran también medidas lesivas:

- 1ª) Los incentivos fiscales que se otorguen sólo a los no residentes o a operaciones realizadas con no residentes (*benchmark*).
- 2ª) Los incentivos concedidos totalmente al margen de la economía nacional, de manera que los ingresos fiscales nacionales no resulten afectados (*ring-fencing*).
- 3ª) Los beneficios que se otorgan aun cuando no exista actividad real alguna ni presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas fiscales.
- 4ª) La utilización de normas para determinar los beneficios derivados de las actividades internas de los grupos de empresas multinacionales que no se ajusten a las normas de la OCDE o a otros principios internacionalmente reconocidos.
- 5ª) La aplicación de medidas fiscales opacas, en particular, si la aplicación de las disposiciones legales se lleva a cabo a nivel administrativo con escaso rigor y sin transparencia.

A la hora de realizar una evaluación de las medidas sometidas a control, deberán, además, tomarse en consideración las consecuencias que puedan tener para otros Estados miembros teniendo presente, entre otros factores, la imposición efectiva a la que se someten las rentas de que se trate en toda la Comunidad.

Mención especial merecen las medidas fiscales que tengan como finalidad impulsar el desarrollo económico de regiones ultraperiféricas o islas de poca superficie, ya que la concesión de éstas deberá respetar el principio de proporcionalidad, es decir, tendrá que existir una adecuación entre la medida adoptada y el objetivo buscado. Así lo establece el párrafo G del Código de Conducta, al prever que "cuando esas medidas fiscales se utilicen para impulsar el desarrollo económico de determinadas regiones, se analizará hasta qué punto son proporcionadas y adecuadas a los objetivos

buscados. En el marco de dicha evaluación, se prestará especial atención a las características y a las dificultades particulares de las regiones ultraperiféricas y de las islas de poca superficie, sin perjuicio de la integridad y coherencia del ordenamiento jurídico comunitario, en especial en lo que respecta al mercado interior y a las políticas comunes". Como veremos, al abordar el contenido del *Informe Primarolo*, el Régimen Especial Fiscal de las Islas Canarias fue sometido a control de acuerdo con estos parámetros.

A pesar de todas las limitaciones que puedan acompañar a un texto carente de valor jurídico, lo cierto es que el logro de acuerdos entre los representantes de los distintos Estados miembros conlleva *a priori* una aptitud positiva y tendente a que tales medidas gocen de efectividad, cuestión en la que la acción normativa de los Gobiernos resulta decisiva, al menos mientras se mantenga la regla de la unanimidad para la adopción de medidas de carácter fiscal.

Ahora bien, la preocupación por la existencia de competencia fiscal perniciosa entre Estados ha sido, sin embargo, una cuestión que supera el ámbito comunitario, constituyendo una cuestión económica internacional. Prueba de ello fue la decisión tomada por el Grupo de los 8 (G8: Alemania, Francia, Italia, Gran Bretaña, EEUU, Canadá, Rusia, Japón) de proponer a la OCDE la elaboración de un trabajo que permitiese la puesta en práctica de un sistema multilateral en el cual los países pudiesen actuar para limitar las prácticas de competencia fiscal perjudicial. Trabajo que concluyó con la elaboración del Informe *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, aprobado por el Consejo de la OCDE el 9 de abril de 1998 y presentado ante el Consejo de Ministros de la Unión Europea el 27 y 28 abril de 1998, el cual procedió a la aprobación de una serie de recomendaciones para combatir tales prácticas a las que también se conoce, emulando la terminología comercial, como *dumping fiscal* o *harmful competition*. Posteriormente, la OCDE aprobó el 16 de junio de 2000 un nuevo informe sobre competencia fiscal bajo el nombre de *Towards Global Tax Co-operation: Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*; y los Informes de Progreso de 2004 y 2006, junto con el Informe *Tax-*

cooperation: Towards a level playing field.

2.2. Las ayudas de Estado

Como ya se puso de manifiesto en el Código de Conducta, la competencia fiscal lesiva entre Estados podía venir de la mano no sólo de medidas fiscales generales, sino también de la concesión de ayudas de Estado, ya que, de poco sirve la garantía de una competencia fiscal no perjudicial entre Estados, con relación a la radicación de las actividades empresariales en uno u otro territorio, si ésta resulta condicionada por la vía indirecta de concesión de ayudas estatales. En este sentido, la unidad del mercado comunitario puede resultar vulnerada a través de prácticas estatales de concesión de ayudas de Estado, cuya finalidad no es otra que implantar medidas fiscales que afecten a la competencia y al libre intercambio entre países. Nos remitimos al apartado anterior.

Ante esta situación, y como se recoge en el apartado J del Código de Conducta, la Comisión se comprometió a elaborar y a aplicar con rigor unas directrices relativas a la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado contenidas en los artículos 107 a 109 del TFUE (antiguos artículos 87, 88 y 89 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea) y que se concretó en la Comunicación 98/C 384/03, de 11 de noviembre, relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas.

Las ayudas estatales pueden ser utilizadas como medio o mecanismo para falsear la competencia, pero no tiene necesariamente que ser así, y prueba de ello es que algunas ayudas de Estado son declaradas expresamente compatibles con el ordenamiento comunitario, como se desprende de la regulación contenida en el Tratado Constitutivo de la Unión en el artículo 87². Por lo tanto, será necesario analizar lo establecido en los distintos apartados de este precepto, para pronunciarse sobre su compatibilidad o no con el derecho comunitario. En efecto, tres son las categorías de ayudas reguladas. Así, en primer término, se encuentran las ayudas de Estado

² El artículo 87 corresponde al actual artículo 107 del TFUE.

expresamente permitidas. En segundo lugar, nos encontramos con aquellas ayudas que pueden ser consideradas compatibles cuando respondan a determinadas finalidades y, para concluir, las que, por concurrir determinados presupuestos, resultan incompatibles con el ordenamiento comunitario.

Dentro de las ayudas de Estado compatibles con el ordenamiento comunitario nos encontramos con las ayudas de carácter social concedidas a consumidores individuales, siempre que se otorguen sin discriminaciones basadas en el origen de los productos; las ayudas destinadas a remediar los daños causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional; las ayudas concedidas con objeto de favorecer la economía de determinadas regiones de la República Federal de Alemania, afectadas por la división de Alemania, en la medida en que sean necesarias para compensar las desventajas económicas que resultan de tal división. Las medidas adoptadas con esta finalidad resultarán admisibles *ab initio*, pues así lo declara expresamente la norma comunitaria.

Frente a esta declaración expresa de compatibilidad, los apartados primero y tercero del precitado artículo 87 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, se refieren a una serie de ayudas cuya compatibilidad queda supeditada a la no existencia de una competencia fiscal lesiva.

En primer lugar, y de forma especialmente importante, nos encontramos con las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en las que exista una grave situación de desempleo; las que fomentan la realización de un proyecto importante de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro; las destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común; las destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Comunidad contra el interés común y las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada por mayoría cualificada, a petición de la

Comisión, quien deberá realizar un juicio de proporcionalidad entre las distorsiones que potencialmente pueden causar esa medida en la competencia y los efectos beneficiosos de la misma desde el punto de vista de la Unión.

Ahora bien, el hecho de que pueda existir una conexión entre la figura de las ayudas de Estado y la competencia fiscal desleal no significa que toda norma fiscal favorable se convierta obligatoriamente en una ayuda de Estado incompatible con el mercado común. Para ello es necesario que concurra alguno de los requisitos que se establecen en el artículo 87.1 del Tratado y a los que ya nos hemos referido.

Especial importancia revisten las ayudas de Estado de carácter regional, ya que, en principio, son ayudas que pueden resultar compatibles con el Tratado. Para ello, como ha puesto de manifiesto la Comisión, es necesaria la concurrencia de varios criterios esenciales para su concesión, que pongan de relieve la conexión entre la compatibilidad de la ayuda y la exclusión de características propias de paraísos fiscales o de regímenes fiscales preferenciales:

- 1º) Contribuir al desarrollo regional y estar vinculadas a actividades que tengan repercusión a nivel local. Con este requisito se está excluyendo a las actividades *off-shore*, por presentar poca o ninguna vinculación con el desarrollo de la economía regional.
- 2º) Estar destinadas a la lucha contra desventajas regionales reales, con lo cual tampoco resultarían adecuadas las actividades financieras, por verse escasamente afectadas por las desventajas propias del factor regional o insular como, por ejemplo, los costes de transporte.
- 3º) Ser examinadas en un contexto comunitario, de modo que la Comisión pueda evaluar los efectos negativos que estas medidas puedan tener en otros Estados miembros.

Pues bien, los incentivos fiscales a la inversión del régimen fiscal vasco y navarro, también llamadas vacaciones fiscales, contenidas en la normativa tributaria del País Vasco, constituyen un ejemplo de medidas calificadas como ayudas de Estado incompatibles con el mercado comunitario. Así lo

estableció la Comisión en la Decisión 93/377/CEE, de 10 de mayo de 1993 o la propia Sentencia de 9 de septiembre de 2009 del TJCE. Estos beneficios fiscales, que se concedían a determinadas inversiones realizadas en los territorios forales, fueron considerados contrarios al artículo 52 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea³ ya que, gozaban de un carácter selectivo, pues de tales ventajas fiscales no podían disfrutar las sociedades que teniendo su domicilio fiscal en otro país de la Unión quisiesen establecer una sucursal, agencia o establecimiento en el País Vasco o en Navarra, ni tampoco aquellas sociedades españolas que, instaladas en estos territorios, pretendiesen ampliar el ejercicio de su actividad a otros Estados miembros, es decir, que no operasen exclusivamente en el respectivo territorio foral.

De nuevo, el Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea ha señalado, en una Sentencia de 6 de marzo de 2002, que las ayudas fiscales concedidas por la Diputación Foral de Álava a determinadas empresas (Daewoo y Ramondín) en el año 1996 y 1997, resultan contrarias a las normas comunitarias sobre ayudas de Estado, como ya había puesto de manifiesto la Comisión en dos Decisiones del año 1999 (Decisión 1999/718/CE, de 24 de febrero de 1999, relativa a la ayuda estatal concedida por España a favor de Daewoo Electronics Manufacturing España, SA. y Decisión 2000/795/CE, de 22 de diciembre de 1999, relativa a la ayuda estatal concedida por España a favor de Ramondín, SA y Ramondín Cápsulas, SA.).

También han sido consideradas contrarias a las normas sobre ayudas de Estado las ayudas fiscales concedidas por España a favor de astilleros de titularidad pública, como se establece en la Sentencia del TJCE de 21 de marzo de 2002, confirmando el contenido de la Decisión 2000/131/CE de la Comisión, de 26 de octubre de 1999.

Mejor suerte ha tenido el régimen fiscal especial canario. Las Islas Canarias han sido calificadas, en el ámbito comunitario, como región ultraperiférica de la Unión Europea, de tal forma que, con la finalidad de atenuar los problemas que se derivan del factor insular, se les permite adoptar un

³ El artículo 52 corresponde al actual artículo 59 del TFUE.

régimen económico y fiscal que incluya medidas destinadas a promover el desarrollo social y económico de las Islas.

Estos especiales beneficios se concretaron en el denominado Régimen Económico y Fiscal de Canarias (en adelante REF) que se contiene en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias y otras normas tributarias. De todo el régimen jurídico contenido en esta norma, se concede especial importancia a los incentivos fiscales a la inversión, la bonificación a la producción en el IS o en el IRPF y la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), medidas que fueron objeto de análisis por la Comisión tanto desde la óptica de las ayudas de Estado como del Código de Conducta. Fruto de tal análisis fue la Decisión de 16 de diciembre de 1997 emanada de este órgano comunitario, donde se cuestionó si los beneficios fiscales contenidos en la norma española constituían un ejemplo de ayudas de Estado de las recogidas en el precitado artículo 87.3 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, en concreto, ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas regiones económicas, siempre que no se alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común. Pues bien, la Comisión entendió que el REF podría incluirse en este apartado siempre y cuando se respetase determinados aspectos relacionados con los sectores industriales sensibles, las ayudas al funcionamiento y las ayudas a la inversión.

El Real Decreto-Ley 7/1998, de 19 de junio, por el que se modifica la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, da cumplimiento a todas las exigencias comunitarias, produciéndose una adecuación de las mismas a las normas sobre ayudas de Estado (Real Decreto que ha sido convalidado por las Cortes Generales en Resolución de 25 de junio de 1998). Especialmente problemática fue la RIC, cuyo régimen jurídico pretende beneficiar las inversiones realizadas en determinados bienes o derechos vinculados a actividades económicas que fomenten el desarrollo de las Islas.

La misma aprobación comunitaria recibió el régimen fiscal de la Zona Especial Canaria (ZEC) que fue considerado un supuesto de ayuda de Estado permitida por el Tratado por contribuir al desarrollo regional dentro

del respeto a las normas comunitarias relativas a esta clase de ayudas, conforme a lo establecido por la Comisión Europea, en comunicación a las autoridades españolas de 4 de febrero de 2000. A pesar de ser una medida fiscal recogida en la Ley 19/1994, no se llegó a aplicar por las objeciones que se plantearon desde las instancias comunitarias, lo que obligó a realizar continuas adaptaciones a las recomendaciones de la Comisión a través del Real Decreto-Ley 3/1996, de 26 de enero, la Ley 13/1996, de 30 de diciembre. Finalmente, y tras la autorización de la Comisión, el Real Decreto-Ley 2/2000, de 23 de junio, por el que se modifica la Ley 19/1994, en relación con la ZEC, de acuerdo con lo establecido en la autorización. Las ventajas fiscales de las que disponen las entidades de la ZEC se concretan en exenciones en materia del Impuesto General Indirecto de Canarias, IGIC, y del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, ITPAJD, así como una reducción casi total de la imposición directa. De nuevo, han sido razones de peso en la aprobación de la medida (la exigencia de una actividad real y efectiva con inversiones en activos fijos y la creación de puestos de trabajo), las que han evitado su calificación como paraíso fiscal.

2.3. La coordinación entre ambos procedimientos

Como hemos expuesto en las páginas anteriores, en la reunión del Consejo ECOFIN de 1 de diciembre de 1997 se establecía el compromiso de lucha, desde las instancias comunitarias, contra la competencia fiscal desleal que se producía por la existencia de medidas fiscales aprobadas por los distintos Estados miembros y que afectaban al buen funcionamiento del mercado interior. Esta labor se llevó a cabo a través de distintas vías entre las que han destacado, sin olvidar la importancia de la labor armonizadora, el Código de Conducta para la fiscalidad de las empresas y las normas sobre ayudas de Estado.

Hasta el momento ambos instrumentos han sido utilizados en buena medida y, en nuestra opinión, con resultados desiguales, debido a la falta de

cooperación de los Estados miembros en el cumplimiento de compromisos adquiridos.

Analizados ambos sistemas de control, surge la cuestión de cómo se articulan. Pues bien, el Código de Conducta y las normas sobre ayudas de Estado conforman dos procedimientos independientes y con distintos efectos para los Estados. El hecho de que se trate de procedimientos diferentes supone que una medida fiscal puede ser objeto de análisis desde ambas ópticas, de forma tal que pueda no resultar condenada de acuerdo con los criterios que se establecen en el Código de Conducta para calificarla como medida fiscal perniciosa y, sin embargo, proceda su inclusión dentro de las ayudas de Estado que se consideran incompatibles con el Tratado, siendo necesaria su eliminación. Pero, además de ser procedimientos independientes, entre ambos no existe ni prelación ni incompatibilidad establecida, lo cual conlleva que una medida fiscal puede ser objeto de estudio primero por el Grupo de Expertos del Código y, posteriormente, sometida a control por la Comisión bajo el prisma de las ayudas de Estado o viceversa.

Ejemplo de ello lo encontramos en una medida española, el Régimen Económico y Fiscal Canario, que fue sometido a control desde el punto de vista de las normas sobre ayudas de Estado, al que ya hemos aludido, y también desde los parámetros contenidos en el Código de Conducta. En ambos casos, y tras un largo proceso de negociación política y de adaptaciones legislativas, este régimen fiscal superó ambos exámenes comunitarios. La RIC, que había sido sometida al control de la Comisión desde la óptica de las ayudas de Estado y había sido aprobada tal y como se contiene en el Real Decreto-Ley 7/1998, de 19 de junio, centró nuevamente el estudio realizado, con el *Informe Primario*, bajo los criterios contenidos en el Código de Conducta. Por segunda vez, la RIC no ha sido condenada. El factor de la insularidad y la exclusión de caracteres propios de paraísos fiscales o de regímenes preferentes han sido factores concluyentes en tal decisión. Prueba de ello es que se exige, para su aplicación, que exista una actividad económica real que se realice en las islas y se excluyen los

beneficios procedentes de actividades de mera tenencia de bienes o de gestión de patrimonio, mobiliario o inmobiliario.

Como hemos señalado, el Código de Conducta y las normas sobre ayudas estatales se definían como procedimientos independientes, a lo cual acabamos de referirnos, y que presentaban efectos distintos. Desde esta perspectiva, no debemos olvidar que la calificación como medida fiscal lesiva conforme a los indicadores que se contienen en el Código de Conducta no conlleva ninguna obligación jurídica para el Estado, pues estamos ante un mero compromiso político, lo cual significa que ni se verá obligado a adoptar medida alguna para su desmantelamiento ni la decisión de la Comisión será judicialmente ejecutable.

Sin embargo, a pesar de la ausencia de coercitividad de la resolución de la Comisión, lo cierto es que el Código de Conducta es un adecuado instrumento para la lucha contra la competencia fiscal desleal, de ahí que no hayan faltado Estados que, como Francia, se muestren partidarios de la inclusión del Código en el *acquis* comunitario, logrando de esta forma una mayor vinculación por parte de los Estados miembros.

Distinto es el alcance de una decisión de la Comisión en la que se declare la incompatibilidad de una medida fiscal aprobada por un Estado miembro con las normas comunitarias sobre ayudas de Estado. Los Tratados suscritos entre los Estados miembros conceden a la Comisión el poder para adoptar las medidas necesarias en el supuesto de que la medida objeto de análisis resulte incompatible con el Tratado por no tener cobertura en alguna de las excepciones previstas en los apartados 2 y 3 del artículo 87 del mismo, lo cual supone que el Estado deberá proceder a su supresión en el plazo que se le conceda y, en caso de incumplimiento por su parte, la Comisión podrá acudir al TJCE.

Como ya hemos señalado en páginas anteriores, merecen una especial atención las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo económico de regiones en las que el nivel de vida es anormalmente bajo o en las que existe una grave situación de subempleo (artículo 87.3.a) del Tratado) o las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de

determinadas regiones económicas (artículo 87.3.c) del Tratado), ya que por esta vía se ha intentado dar una apariencia de legitimidad a algunos regímenes fiscales preferenciales. Será necesario, por tanto, un estudio cuidadoso de las mismas sometiéndolas a control desde cada uno de los parámetros que definen a una ayuda de Estado no permitida por el ordenamiento comunitario (selectividad de la medida, fondos de procedencia estatal, limitación en cuanto a los beneficiarios, etc.).

No es admisible que la Comisión opte, ante la ausencia de resultados por otras vías, por realizar una interpretación amplísima del concepto de ayuda de Estado que no se corresponde con la finalidad prevista en el Tratado.

3. El Informe Primarolo

3.1. Cuestiones generales

Cuando se elaboró el Código de Conducta, uno de los compromisos adoptados fue el de la creación de un Grupo de Expertos cuya función se centraría en el análisis de las medidas fiscales de los distintos Estados miembros que pudieran colisionar con los criterios contenidos en el mismo. Fruto del trabajo realizado fue la elaboración de informes que posteriormente eran remitidos al Consejo para su deliberación.

El Grupo, una vez aprobada su formación por el Consejo el 9 de marzo de 1998, se reunió por primera vez el 8 de mayo de ese mismo año y posteriormente en diecisiete ocasiones durante las cuales, y con base en las informaciones proporcionadas por la Comisión y por los propios Estados miembros, fueron elaborando una lista de las medidas que podrían ser consideradas lesivas, otorgándole la posibilidad a los Estados de que, si alguna medida de su ordenamiento jurídico resultaba incluida en la lista,

presentasen al Grupo los informes que considerasen oportunos para fundamentar que la misma no provocaba un nivel más bajo de tributación que el que resultaba generalmente aplicado en dicho Estado.

Con anterioridad al actual documento, fueron presentados dos informes sobre medidas fiscales a los consejos ECOFIN de 1 de diciembre de 1998 y 25 de mayo de 1999. Finalmente, el resultado de la labor del Grupo fue expuesto en la reunión del consejo ECOFIN el 29 de noviembre de 1999 y dicho trabajo vio la luz el 28 de marzo del 2000 en el llamado *Informe Primarolo*.

En dicho documento, el Consejo y los Representantes de los Gobierno de los respectivos Estados miembros, establecen, bajo la cobertura del Código de Conducta, los criterios sobre los cuales el Grupo fundamenta la evaluación de las medidas fiscales. Para ello, parten de ciertas premisas que ya habían sido establecidas en el documento del año 1997. Así, en cuanto al ámbito de aplicación del Código, se reconoce que, sin perjuicio de las respectivas esferas de competencia de los Estados miembros y de la Comunidad, el Código de Conducta, el cual afecta a la tributación de las actividades económicas, analiza aquellas medidas que afectan o pueden afectar de forma significativa a la localización de las actividades económicas en la Comunidad (entendiendo también por tales las desarrolladas por los grupos de sociedades). Por otra parte, se incluyen entre las medidas fiscales analizadas, no sólo las de carácter legal sino también las reglamentarias, así como las prácticas administrativas.

Con la finalidad referida en la letra anterior, las medidas fiscales que reducen de modo significativo el nivel de efectivo de tributación, incluyendo el tipo de gravamen cero, serán calificadas como potencialmente perniciosas e incluidas dentro de aquellas a las que quiere hacer frente el Código de Conducta, resultando evaluadas positivamente.

En este sentido, y como ya se había establecido en el Código de Conducta, se considerarán lesivas las ventajas fiscales concedidas sólo a los no residentes o con relación a transacciones realizadas con no residentes; las medidas de carácter tributario que no tengan ninguna vinculación con el mercado nacional, de tal forma que no afectan a las bases impositivas

nacionales (*ring-fenced*); la concesión de ventajas fiscales cuando no exista una actividad real alguna o presencia económica sustancial dentro del Estado miembro que ofrezca dichas ventajas; la determinación de los beneficios de las actividades intragrupo de empresas multinacionales, separándose de las normas acordadas en el seno de la OCDE o de otros principios internacionalmente reconocidos o, finalmente, la aplicación de medidas fiscales tendentes a la opacidad, en especial, la aplicación por los órganos administrativos de las disposiciones legales con menor rigor y transparencia.

Inicialmente, el Grupo decidió dividir las medidas fiscales estudiadas en cinco grandes grupos: Servicios intragrupo, servicios financieros y sociedades *offshore*, regímenes de otros sectores específicos, incentivos regionales, otras medidas. Además, una última categoría daría cobertura a los territorios asociados o dependientes. En todo caso, como se advierte en el Informe, el hecho de que una medida aparezca incluida en uno de los grupos enumerados no es óbice para que la misma reúna características que le permita quedar encuadrada en varias categorías.

Después de realizar unas consideraciones generales sobre dichos estos grupos, se analizan en el Informe cada una de las medidas fiscales, y entre ellas algunas de nuestro ordenamiento jurídico, que son sometidas a control. El resultado ha sido la calificación de sesenta y seis medidas fiscales como perniciosas con arreglo a los criterios contenidos en el Código de Conducta, y entre ellas sólo tres españolas, de las catorce que fueron objeto de examen, han sido evaluadas positivamente: el Grupo de expertos consideró medidas fiscales lesivas las relativas a los Centros de Coordinación Vascos y Navarros y el régimen fiscal de las sociedades dedicadas a la investigación y explotación de hidrocarburos. Estas normas tuvieron que ser modificadas.

3.2. Efectos del Informe Primarolo

Sus efectos revisten especial importancia tanto con relación a aquellas medidas que resultan condenadas, como respecto a las disposiciones

fiscales de los distintos Estados miembros que no resultan incluidas en la lista de medidas fiscales lesivas.

Como reflexión de carácter general, podemos concluir que el Grupo no ha condenado aquellas medidas fiscales que, a pesar de ofrecer ciertas ventajas, excluyen de su régimen jurídico los caracteres propios de los paraísos fiscales o de regímenes fiscales preferenciales como son la ausencia de una actividad económica real, la aplicación exclusivamente a no residentes o la atracción "artificialmente" de rentas muy móviles, actividades financieras o sociedades cautivas de seguros.

Por otra parte, la ausencia de lesividad conlleva, en la práctica, que estas medidas se conviertan en un importante mecanismo de planificación fiscal internacional que goza del respaldo comunitario. España ha visto como dos de sus medios de atracción de inversiones e internacionalización de las empresas, como son el régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros y el "REF fiscal" de las Islas Canarias, han salido airosas del examen realizado por el Grupo de expertos comunitario.

Sin embargo, algunos de los Estados miembros de la Unión Europea, en especial Holanda y Luxemburgo, han mostrado su descontento con los resultados del *Informe Primarolo*, argumentando que el estudio realizado ha sido incompleto y parcial.

El plazo para dismantelar las medidas que fueran consideradas lesivas finalizaba el 31 de diciembre del 2002, de tal forma que el 1 de enero del año 2003 éstas deberían haber desaparecido. Ahora bien, este plazo podía resultar más largo ya que, de acuerdo con la decisión tomada en la reunión del ECOFIN de noviembre de 2000, el Consejo estaba facultado para ampliar los efectos de determinados regímenes fiscales declarados lesivos más allá del 31 de diciembre de 2005 o, por otra parte, porque la Comisión establezca un período más largo para un régimen pernicioso por aplicación de las normas sobre ayudas de Estado.

Pues bien, en la actualidad, se han ido presentando informes semestrales de progreso, se han ido dismantelando las medidas, no sin ciertas resistencias, y se están revisando los regímenes fiscales de los nuevos Estados miembros.

4. El buen gobierno y la tributación

En septiembre de 2004, la Comisión adoptó la Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la prevención y la lucha contra las prácticas irregulares empresariales y financieras de 27 de septiembre de 2004, COM (2004) 611 final, que establece una estrategia para una acción coordinada en los servicios financieros, Derecho societario, contabilidad, fiscalidad, y en las áreas de supervisión y cumplimiento para así reducir el riesgo de malas prácticas financieras. Más concretamente, en el marco fiscal, la Comisión sugiere más transparencia e intercambio de información de manera que los sistemas fiscales estén en mejor disposición para tratar con complejas estructuras societarias. En esta línea, en el citado documento COM (2004) 611 final, la Comisión expresa sus deseos de tener una política común en relación con los centros financieros *offshore*, al tiempo que anima a dichas jurisdicciones a moverse hacia posiciones más transparentes y realizar un efectivo intercambio de información.

Como continuación a los esfuerzos realizados en la UE sobre la competencia fiscal nos tenemos que referir a la influencia del buen gobierno en la tributación, como fórmula dirigida al fomento de la transparencia, al intercambio de información y a la competencia fiscal leal. De acuerdo con la Comisión de la UE en su documento de 28 de abril de 2009 COM (2009) 201 final, los Estados miembros deben cooperar entre sí de mejor manera, incluyendo entre sus iniciativas: la aplicación de la normativa de ayudas de estado a las normas fiscales, la prevención y eliminación de malas prácticas financieras y corporativas y la armonización del Impuesto sobre Sociedades. La mejora del buen gobierno, como concepto global, debe significar un impulso en la efectiva cooperación administrativa en la asistencia mutua que los Estados deben prestarse para hacer efectivo sus sistemas fiscales, evitando invocar el secreto bancario, como excusa para no aplicar la asistencia entre las autoridades fiscales de los Estados miembros, así como el aseguramiento del cobro de deudas tributarias en otros Estados de la UE.

En este contexto, debe insistirse en la necesidad de seguir trabajando para hacer efectivo el Código de Conducta en la tributación empresarial dentro de la UE, y en la promoción de sus patrones y de la cooperación fiscal internacional, ahora que la crisis financiera ha producido un mayor proteccionismo de las bases fiscales de los distintos países. Esta proyección internacional ha sido confirmada en el G20 en su reunión de Londres (2 de abril de 2009) al acordar una reacción global contra las jurisdicciones no cooperantes, incluidos los paraísos fiscales y fomentar la coordinación entre los sistemas fiscales (IP/09/650).

En el marco del Código de Conducta, según ha manifestado la Comisión en su Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, titulada *Fomento de la Buena Gobernanza en el Ámbito Fiscal*, COM (2009) 201 final, los Estados miembros se comprometieron a eliminar las medidas que fomentan la competencia fiscal lesiva en los países dependientes o asociados de los Estados miembros de la UE, además de promocionar estas prácticas en terceros países. Pues bien, esta actividad forma parte del programa de trabajo del Grupo de Código de Conducta de la UE para 2009-2010.